

VERGİ YARGILAMASINDA RE'SEN ARAŞTIRMA İLKESİ

The Inquisitorial Procedure in Tax Litigation

Çağdaş Evrim ERGÜN*

GİRİŞ, I.KAVRAM VE TERİM, A.Kavram, B.Terim, II.RE'SEN ARAŞTIRMA İLKESİNİN HUKUKİ DAYANAĞI VE NEDENLERİ, A. Hukuki Dayanak, B.Nedenler, III.RE'SEN ARAŞTIRMA İLKESİNİN KAPSAMI, A.Re'sen Araştırma Yetkisinin Kapsamı, 1.Yetkili Mercii Bakımından, 2.Bilgi ve Belgeler Bakımından, 3.Talepte Bulunulacak Kişiler Bakımından, 4.İhtilafli Olmayan Konular Bakımından, B.Re'sen Araştırmanın Kapsamına İlişkin Ayırımlar, 1.Dosyanın Tamamlanması Bakımından Araştırma, 2.Kamu Düzenine İlişkin Hususlar Bakımından Araştırma, 3. Maddi Olay Bakımından Araştırma, 4.Dosya Dışı İnceleme Yöntemleri ile Araştırma, C.Re'sen Araştırma İlkesinin Sınırları, IV.RE'SEN ARAŞTIRMA İLKESİNİN VERGİ YARGILAMASINA ÖZGÜ YÖNLERİ, A.Bilgi ve Belgeler Bakımından, B.Tanık Delili Bakımından, V.RE'SEN ARAŞTIRMA İLKESİNİN VERGİ YARGILAMASI HUKUKUNA HAKİM DİĞER BAZI İLKELER İLE İLİŞKİSİ, A. Kamuya Yararlılık İlkesi, B.Delil Serbestisi İlkesi, C.İddia ve Savunma ile Bağlılık İlkesi, **SONUÇ**

* Ankara Üniversitesi İdare Hukuku Doktora Programı Öğrencisi ve Ankara Barosuna Kayıtlı Avukat.

ÖZET

İdarenin yargı denetimine tabi olması, hukuk devleti olmanın bir gereğidir. Bu denetimin etkin bir biçimde gerçekleştirilebilmesi sadece davacının değil, kamunun menfaatinin ilgilendirir. Bu nedenle, bir kamu hukuku dalı olan ve maddi gerçeğe ulaşmayı amaçlayan vergi yargılamasında yargıç, gerek usule gerekse maddi olaya ilişkin konularda re'sen inceleme ve araştırma yapma yetkisi ve hatta görevi ile donatılmıştır.

Vergi yargılamasında geçerli olan re'sen araştırma ilkesi, bu incelemede ilgili mevzuat, öğreti ve mahkeme kararları ışığında çeşitli yönleriyle ele alınmaktadır. Bu konuda Fransız hukukundaki uygulamaya da ayrıca değinilmektedir.

Bu çalışmada, re'sen araştırma ilkesinin Türk hukukunda belirlenen sınırlarının, bu ilkenin işlevsel gayesine uygun bir mekanizma olmaktan uzaklaşmasına yol açtığı ileri sürülmektedir. Buna göre, re'sen araştırma ilkesi, çalışmada incelenen bir takım sınırlamalar dolayısıyla, işlevsel gayesi olan maddi gerçeğe ulaşarak idarenin etkin biçimde denetlenmesi ve kamunun menfaatinin sağlanması gayelerini tam olarak yerine getirememektedir. Örneğin, tanık delili, her ne kadar bazı mahkeme kararlarında ve bazı yazarlar tarafından idari yargılama yönteminin niteliğine uymadığı belirtiliyor ise de, esasında vergi yargılamasında kullanılan yöntemlere aykırı değildir. Hatta Vergi Usul Kanunu madde 3 ve mükerrer madde 378'deki özel düzenlemeler karşısında vergi yargılamasında duruşmalı davalarda tanık delilinin kullanılabilmesi gerekmektedir.

Anahtar Kelimeler: Tahkik usulü, re'sen araştırma, vergi yargılaması, idari yargılama, tanık delili.

ABSTRACT

The principle of rule of law requires that the actions of the State be subject to judicial review. The efficiency of such review would not only benefit the plaintiff but the public as well. Judges in tax litigation are therefore embodied with the authority and duty to undertake research ex officio regarding issues relating to both the procedure and merits of the case, since tax litigation, as a field of public law, is oriented to ascertaining the truth without being limited to the claims and defenses of the parties.

This study aims to analyze the inquisitorial procedure in tax litigation under Turkish law in light of relevant legislation, legal literature and court precedents as well as the applicability this procedure in French law.

This paper suggests that the limitations applicable for the inquisitorial procedure under Turkish law render it to become a mechanism which does not correspond with its functional objectives. In other words, the inquisitorial procedure cannot fully serve the realization of its functional objectives, namely, ascertaining the truth without being limited to the claims and defenses of the parties and ensuring an efficient judicial review of the State for the benefit of the public because of the limitations of this procedure under Turkish law. Witness testimony,

for example, is not contrary to the methods used in tax litigation in contrast with the opinions of some scholars and some court decisions. As a matter of fact, the special regulations provided in article 3 and repeated article 378 of the Tax Procedural Law require the availability of witness testimony in tax litigation.

Keywords: Inquisitorial procedure, research ex officio, tax litigation, administrative litigation, witness testimony.

GİRİŞ

İdarenin yargı denetimine tabi olması, hukuk devleti olmanın bir gereğidir. Bu denetimin etkin bir biçimde gerçekleştirilebilmesi sadece tarafların menfaatlerini değil, kamunun menfaatini ilgilendirmektedir. Zira, idari yargılama hukuku ve vergi yargılaması hukuku birer kamu hukuku dalıdır ve vergi yargılaması ile gerçekleştirilen hukuka uygunluk denetimi, aslında davanın taraflarının hak ve menfaatlerini aşan bir durum ortaya koymaktadır.¹

Vergi yargılamasında amaç, maddi gerçeğe ulaşmaktır. Bunun bir sonucu olarak, vergi yargı, tarafların ileri sürdükleri delillerle bağlı değildir ve re'sen araştırma yapma yetkisi ve hatta görevi ile donatılmıştır. Hakimin tamamen aktif bir konumda olduğu bu sisteme, “*tahkik usulü*” adı verilmektedir.²

Vergi yargılamasında geçerli olan re'sen araştırma ilkesi, bu incelemede ilgili mevzuat, öğreti ve mahkeme kararları ışığında çeşitli yönleriyle ele alınacaktır. Bu konuda Fransız hukukundaki uygulamaya da ayrıca değinilmiştir. Bu amaçla, ilk olarak re'sen araştırma ilkesinin hukuki dayanağı ve vergi yargılama hukukunda uygulanmasının nedenleri incelenecektir. Ardından, re'sen araştırma ilkesinin kapsamı konusu ele alınacak ve bu kapsamda özellikle söz konusu ilkenin öğretide ve mahkeme kararlarında ne şekilde yorumlandığı ve sınırları üzerinde durulacaktır. Son Bölümde ise, re'sen araştırma ilkesi ile vergi yargılamasına hakim diğer bazı ilkelerin arasındaki ilişki incelenecek ve sonuç kısmında re'sen araştırma ilkesinin işlevsel gayesini yerine getirip getirmediği sorusu cevaplandırılmaya çalışılacaktır.

Bu incelemede, her ne kadar vergi yargılama hukukunda re'sen araştırma kavramı incelenmekte ise de, re'sen araştırma ilkesine ilişkin olarak yapılan tüm açıklamalar, kural olarak idari yargılama usulünde de geçerlidir. Bu kuralın istisnaları, başka bir deyişle re'sen araştırma ilkesinin

¹ Çırakman, E., Hukuk Yargılama Usulünün İdari Yargıda Uygulanması, Ankara 1982, s. 105.

² Karavelioğlu, C., *İdari Yargılama Usulü Kanunu Şerhi*, 4. Baskı, Trabzon 1999, s. 635.

sadece vergi yargılamasına özgü yönleri, Bölüm IV.5’de incelenmektedir. Vergi yargılamasında ve genel olarak idari yargılama hukukunda re’sen araştırma ilkesinin kural olarak aynı esaslara tabi olmasının hukuki dayanağı, 2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu (“İYUK” olarak anılacaktır) madde 1’de düzenlenmektedir. Bu madde, “*Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare mahkemeleri ve vergi mahkemelerinin görevine giren uyuşmazlıkların çözümü, bu Kanunda gösterilen usullere tabidir*” hükmüne yer vermektedir.

I. KAVRAM VE TERİM

A. Kavram

Re’sen araştırma kavramı, öğretide, vergi yargılamasında ve genel olarak idari yargılama usulünde, hakimın kanıtların araştırılmasında ve davanın yürütülmesinde kendiliğinden hareket etme yetkisi³, hakimın davanın açıldığı andan nihai karar verilinceye kadar geçen safhada, davanın sevk ve idaresi; uyuşmazlık konusu olayın hukuk nitelendirilmesinin yapılması⁴, olaya uygulanması gereken hukuk kuralını belirlemek ve sonuçta hukuki çözüme varmak için olaya uygulanacak hukuk kurallarının tespiti, iddia ve savunmalarda ortaya konan maddi durumun gerçeğe uygun olup olmadığının araştırılması⁵; davanın süresinde açılıp açılmadığının araştırılması⁶; idarenin sorumluluk esasının tespiti⁷ ve hatta tarafların hiç değinmedikleri olaylar⁸ ve delillerin elde edilmesi ile ilgili olarak, tarafların talebine ihtiyaç duymaksızın, kendiliğinden yaptığı tüm araştırma ve incelemeler şeklinde tanımlanmaktadır.⁹

Danıştay, 1987 tarihli bir kararında re’sen araştırma kavramını bir yöntem olarak değerlendirerek “bu yöntem, dava konusu işlemin tesisine esas olarak gösterilen hukuki nedenin var olup olmadığının araştırılması, dayanağı olan bilgi ve belgelerin derlenmesi şeklinde uygulandığı gibi, taraflarca önce [öne] sürülmemiş olsa dahi, idare hukukunda kamu düzenine

³ Gözübüyük, A. Ş., *Yönetmelik Yargı*, Ankara 1998, s. 379.

⁴ Danıştay 3. Daire, T. 12.12.1990, E. 1990/2929, K. 1990/3417; Kazancı İçtihat Programı <http://www.kazanci.com.tr>.

⁵ Danıştay 3.D.’nin T.21/11/1990, E.1990/2057, K.1990/3199; Kazancı İçtihat Programı <http://www.kazanci.com.tr> ve Danıştay 3. Daire, T.12/12/1990, E.1990/2929, K.1990/3417; Kazancı İçtihat Programı <http://www.kazanci.com.tr>.

⁶ Danıştay İDDGK, T.15/6/1990, E.1990/457, K.1990/109; atıf yapan yer: Sunay, S. Ş., *İdari Yargılama Usulüne Hakim Olan İlkeler Karşısında İspat ve Delil Hususları*, İstanbul 1997, s. 12.

⁷ Danıştay 10. Daire, T.11/11/1992, E.1990/361, K.1992/3943; atıf yapan yer: Sunay, a.g.e., s. 12.

⁸ Danıştay 3.Daire, T.21/11/1990, E.1990/2057, K.1990/3199; Danıştay 3. Daire, T.25/12/1990, E.1989/3460, K. 1990/3569; atıf yapan yer: Sunay, a.g.e., s. 12.

⁹ Sunay, S. Ş., a.g.e., s. 12.

ilişkin olduğu tartışmasız kabul edilmiş olan, görev, yetki, süre gibi konuların incelenmesi şeklinde de anlaşılır” şeklinde tanımlamıştır.¹⁰

B. Terim

“Re’sen araştırma” terimi, İYUK, öğretisi ve Danıştay kararlarında, “kendiliğinden inceleme yapmak”¹¹, “kendiliğinden araştırma”¹², “yargıcın kendiliğinden harekete geçmesi”¹³, “idari yargı yerinin inceleme bağımsızlığı”¹⁴, “re’sen hareket”¹⁵ gibi farklı şekillerde ifade edilebilmektedir. Bu yazıda, “re’sen araştırma” terimi, esasında aynı ilkeyi ifade eden tüm bu farklı terimleri kapsar biçimde kullanılacaktır.

İYUK madde 20 fıkra 1’de yer almaktadır. Bu madde, “Danıştay ile idare ve vergi mahkemeleri, bakmakta oldukları davalara ait her çeşit incelemeleri kendiliklerinden yaparlar [...] lüzum gördükleri evrakın gönderilmesini ve her türlü bilgilerin verilmesini taraflardan ve ilgili diğer yerlerden isteyebilirler

Buna karşın, “re’sen araştırma” ve “re’sen inceleme” terimleri arasındaki ayrımı tespit etmekte fayda vardır. Vergi yargıcının, davayı sevk ve idare etmek ve maddi gerçeğe ulaşmak için yargılama esnasında sahip olduğu yetkileri ikili bir ayrıma tabi tutmak mümkündür. Bu ayrıma göre, dosyanın tamamlanması ve kamu düzenine ilişkin hususlar, yani dava dosyasının incelenmesi ile yargıç tarafından anlaşılabilir olan hususlar, re’sen inceleme kapsamına girmektedir. Örneğin, İYUK madde 14 fıkra 3’te düzenlenen dosya üzerinde ilk inceleme yetkisi, bu anlamda re’sen inceleme olarak değerlendirilebilir. Buna karşın, maddi olayın araştırılması ve maddi gerçeğe ulaşılması için dava dosyasında yer almayan bilgi ve belgelere yargıç tarafından ulaşılmaya çalışılması faaliyetine re’sen araştırma adı verilmektedir. Örneğin, vergi yargıcının maddi gerçeği araştırmak için bilirkişi veya keşif usullerine başvurması, re’sen araştırma olarak değerlendirilebilir. Re’sen inceleme ve araştırma arasında yapılabilecek bu ayrıma karşın, bu inceleme açısından re’sen araştırma terimi, re’sen incelemeyi de kapsar biçimde kullanılmaktadır.

¹⁰ Danıştay, 5. Daire, T.8/12/1987, E.1985/815, K.1987/1723; atıf yapan yer: Sunay, a.g.e., s. 12.

¹¹ İYUK madde 20, fıkra 1.

¹² Gözübüyük, Ş., *Yönetişel Yargı*, Ankara 1998, s. 379.

¹³ Yılmaz, E., *Hukuk Sözlüğü*, Ankara 1996.

¹⁴ Alver, C., *İdari Yargılama Usulü Kanunu Şerhi*, 4. Baskı, Ankara 1994, s. 165.

¹⁵ Özkan, G., “*İdari Usul*”, *Danıştay Dergisi*, Yıl: 30, Sayı: 101, s. 20.

II. RE'SEN ARAŞTIRMA İLKESİNİN HUKUKİ DAYANAĞI VE NEDENLERİ

A. Hukuki Dayanak

İdari yargılama hukukunda ve dolayısıyla vergi yargılama hukukunda re'sen araştırma ilkesinin geçerli oluşunun hukuki dayanağı, İYUK madde 20 fıkra 1'de yer almaktadır. Bu madde, "*Danıştay ile idare ve vergi mahkemeleri, bakmakta oldukları davalara ait her çeşit incelemeleri kendiliklerinden yaparlar. [...] lüzum gördükleri evrakın gönderilmesini ve her türlü bilgilerin verilmesini taraflardan ve ilgili diğer yerlerden isteyebilirler*" hükmüne yer vermektedir. Bu hüküm, açık bir biçimde idari hakimi davayı sevk ve idare etmekle ve her türlü incelemeyi ve araştırmayı kendiliğinden yapmakla görevlendirmektedir. Bu maddede her ne kadar sadece "*her çeşit incelemeleri kendiliklerinden yaparlar*" ifadesi yer alsada, buradaki "*incelemeler*" kelimesi, yukarıdaki inceleme-araştırma ayrımına ilişkin açıklamalar esas alındığında, araştırmaları da kapsamaktadır. Zira, yukarıdaki ayrım anlamında re'sen inceleme yapma yetkisi zaten İYUK madde 14'de düzenlenmektedir. Dolayısıyla, şayet İYUK madde 20'de sadece incelemeler anlatılmak istenseydi, İYUK madde 14'de düzenlenen hükmün aynısı madde 20'de tekrarlanmış olurdu. Başka bir ifadeyle, İYUK'un sistematigi açısından bakıldığında da madde 20'de yer alan incelemeler kelimesinin re'sen araştırmayı da kapsadığına şüphe yoktur.

Vergi yargılamasında re'sen araştırma ilkesinin geçerli oluşunun bir diğer hukuki dayanağı ise 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun ("VUK" olarak anılacaktır) 3. maddesinde düzenlenmektedir. Söz konusu madde, "İspat" başlıklı "B" Bendinde "*vergilemede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır*" hükmünü düzenlemektedir. Böylece, vergiyi doğuran olayın gerçek niteliğinin saptanmasının gerektiği ifade edilmektedir. Dolayısıyla, vergi yargılama hukukunun amacının maddi gerçeğe ulaşmaktır.¹⁶ Her ne kadar VUK madde 3 esas itibarıyla vergileme işlemine ilişkin olarak görünüyorsa de, dava konusu işlemin hukuka uygunluğunu denetleyen vergi hakiminin, temeldeki maddi olayı saptamasının ve bunun için re'sen araştırma yapması gerekmektedir. Hem öğretilerde¹⁷ hem de Danıştay içtihatlarında¹⁸ VUK madde

¹⁶ Colson, J., L'Office du Juge et la Preuve dans le Contentieux Administratif, Paris 1970, s. 165.

¹⁷ Kumru, A., Vergi Yargılama Hukukunda Kuramsal Temeller, Ankara 1989, s. 73.

¹⁸ Örneğin, Danıştay 7. Daire, T. 20.5.1993, E. 1989/4075, K. 1993/2065 Sayılı Kararda, "*re'sen araştırma ilkesi gereği mahkemece tarhiyatın dayanağı bedelin emsal bedele uygunluğu araştırılarak karar verilmelidir*" denilerek, VUK madde 3 hükmünün sadece vergileme işlemlerinde değil, vergi yargılama hukukunda da geçerli olduğu kabul edilmiştir; Kazancı İçtihat Programı <http://www.kazanci.com.tr>. Ayrıca bkz. Danıştay 11. Daire, T. 21.4.1999, E. 1997/3366, K. 1999/1549 ve Danıştay 9. Daire, T. 6.11.1997, E. 1996/5646, K. 1997/3401; Kazancı İçtihat Programı <http://www.kazanci.com.tr>.

3'ün bu şekilde yorumlandığını, yani vergi yargıcının re'sen araştırma yetki ve görevinin hukuki dayanaklarından bir tanesi olarak kabul edildiğini görmekteyiz.

Fransız vergi yargılamasında da re'sen araştırma ilkesi geçerlidir. Bu durum, Fransız vergi yargılamasında tahkik usulünün (*la procédure inquisitorial*) benimsenmiş olmasının doğal bir sonucudur.¹⁹ Çünkü tahkik usulü ile ulaşılmak istenen maddi gerçeğe, veya "mutlak gerçekliğe"²⁰, ancak yargıcın re'sen araştırma yetkisine sahip olması ile ulaşılabilir.

B. Nedenler

Vergi yargılama hukukunda re'sen araştırma ilkesinin geçerli olması esas olarak dört nedene dayanmaktadır:

İlk olarak, vergi yargılama hukuku, bir kamu hukuku dalıdır. Dolayısıyla, vergi yargılama hukukunda kamu hukukunun uygulanması ve kamu düzeninin sağlanması amaçlanmaktadır.²¹ Gerçekten de, vergi yargısında idarenin hukuka bağlılığı sorunu esas olduğundan toplumun çıkarı ve dolayısıyla kamu düzeni ile yakından ilişkili bir alandır.²² Dolayısıyla, vergi yargılaması ile gerçekleştirilen hukuka uygunluk denetimi, aslında davanın taraflarının hak ve menfaatlerini aşan bir durum ortaya koymaktadır.²³ Bu nedenle, vergi hakimi, yargılamayı etkin olarak gerçekleştirebilmek için re'sen araştırma yetki ve göreviyle donatılmıştır.

İkinci olarak, vergi yargısı faaliyetinin uzun vadede hukuk devleti olma ile kastedilen amacı gerçekleştirme yolunda bir araç olmasıdır.²⁴ Başka bir ifadeyle, vergi yargılamasının ve genel olarak idari yargılama usulünün amacı, hukuk devletinin gerçekleştirilmesidir.²⁵ Çırakman'a göre de, idari yargıda ve dolayısıyla vergi yargılamasında, "*taraf beyan ve istemlerini aşan re'sen araştırma ve inceleme yönteminin en önemli varlık nedeni de budur*".²⁶

Re'sen araştırma ilkesinin vergi yargılamasında geçerli oluşunun üçüncü nedeni ise, yukarıda da belirtildiği üzere, vergi yargılama hukukunun amacının, maddi gerçeğe ulaşmak olmasıdır.²⁷ Amacının maddi gerçeğe

¹⁹ Hauriou, M., *Précis Élémentaire de Droit Administratif*, Paris 1938, s. 291; Fischer, S., *French Administrative Law of Procedure*, 27 May 2003, Comparative Law, Spring 2003, s.5.

²⁰ Colson, J., a.g.e. s. 165 v.d.

²¹ Öncel, M., Kumrulu, A., Çağan, N., *Vergi Hukuku*, Ankara 1999, s. 206.

²² *ibid.*

²³ Çırakman, E., a.g.e. s. 105.

²⁴ Sunay, S. Ş., a.g.e. s. 10.

²⁵ Özkan - 2000, s. 25.

²⁶ Çırakman, E., a.g.e. s. 105.

²⁷ Bkz. Bölüm III.1 ve Dipnot 16 *supra*.

ulaşmak olduğu bir yargılamada hakimın re'sen araştırma yetkisi ile donatılması kaçınılmazdır.

Nihayet, vergi yargılamasında re'sen araştırma ilkesinin geçerli olmasının bir diğer nedeni olarak, Fransız öğretisinde belirtilen “ tarafların eşit olmaması” hususu gösterilebilir. Bu düşünceye göre, idari uyuşmazlıklarda ve vergi uyuşmazlıklarında taraflardan birisi olan idarenin elinde, genellikle davacı konumunda olan diğer tarafa oranla daha fazla bilgi ve belge bulunmaktadır. Dolayısıyla, yargılamanın sağlıklı işleyebilmesi için hakimın müdahalesi gerekmektedir. Bu müdahale ise ancak re'sen araştırma yetkisinin hakime tanınması ile mümkün olabilir.²⁸

III. RE'SEN ARAŞTIRMA İLKESİNİN KAPSAMI

A. Re'sen Araştırma Yetkisinin Kapsamı

İYUK madde 20 uyarınca, yukarıda da belirtildiği üzere, Danıştay, idare mahkemeleri ve vergi mahkemeleri, “lüzum gördükleri evrakın gönderilmesini ve her türlü bilgilerin verilmesini taraflardan ve ilgili diğer yerlerden isteyebilirler”. Bu hükümden çıkan sonuçlar ana hatlarıyla şunlardır:

1. Yetkili Mercii Bakımından

Re'sen araştırma yapma yetki ve görevi, İYUK madde 20 uyarınca, Danıştay, idare mahkemeleri ve vergi mahkemelerine aittir.²⁹ İdari mahkemelere verilmiş olan re'sen araştırma yetkisi, yargılama tek hakimle yapılıyor ise bu tek hakim tarafından, heyet halinde yapılıyor ise mahkeme başkanı tarafından veya mahkeme başkanının görevlendireceği ve naip üye olarak adlandırılan bir üye hakim tarafından kullanılır.³⁰

Ayrıca, 2755 Sayılı Danıştay Kanunu³¹ madde 49, Danıştay'ın re'sen araştırma yetkisini açıkça düzenlemektedir. “Evrak Getirilmesi ve Yetkililerin Dinlenmesi” başlıklı bu maddede, “*incelenmekte olan işler hakkında lüzum görülen her türlü evrak getirtilebileceği ve bilgi istenebileceği gibi, tamamlayıcı veya aydınlatıcı bilgiler alınmak üzere ilgili dairelerden veya uygun görülecek diğer yerlerden yetkili memur ve uzmanlar da çağırılabilir*” hükmü yer almaktadır.

Buna karşın, Danıştay'ın re'sen araştırma yetki ve görevi, sadece ilk derece yargı yeri olarak bakmakta olduğu davalar için söz konusu olup,

²⁸ Colson, J., *a.g.e.* s. 143 vd.

²⁹ İYUK madde 20, fıkra 1, Cümle 1: “Danıştay ile idare ve vergi mahkemeleri, bakmakta oldukları davalara ait her çeşit incelemeleri kendiliklerinden yaparlar.”

³⁰ Sunay, S. Ş., *a.g.e.* s. 13.

³¹ 17580 sayılı ve 20 Ocak 1982 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Danıştay'ın “temyizen” incelediği davalarda re'sen araştırma yapma yetkisi bulunmamaktadır.³² Gerçekten de Danıştay, temyizen incelediği davalarda, maddi vakıalar hakkında ilk derece mahkemesince edinilen bilgiyi yeterli görmezse, kararı bozar ve inceleme eksikliği giderildikten sonra yeniden bir karar verilmek üzere dosyayı ilk derece mahkemesine gönderir; yoksa kendisi maddi olaylar hakkındaki araştırma eksikliğini gidererek nihai kararı vermez.³³

İYUK madde 54 fıkra 2 uyarınca, Danıştay ve Bölge İdare Mahkemeleri, karar düzeltme aşamasında “*kararın düzeltilmesi isteminde ileri sürülen sebeplerle bağlıdır*”. Dolayısıyla bu hüküm de re'sen araştırma yetkisini sınırlar mahiyettedir. Buna karşın, Danıştay'ın 1973 yılında verdiği bir içtihadı birleştirme kararında³⁴, 521 sayılı eski Danıştay Kanununun 95. maddesinde yer alan benzer bir hükmün, “*başlangıçta dikkate alınmayan bir dava açma süresinin karar düzeltme sırasında ve düzeltme talebinin kabulü halinde yeniden dikkate alınmasını önleyici bir hüküm olarak görülmesi[nin] söz konusu olama[yacağı]*” ifade edilmiştir.

Her ne kadar İYUK madde 20 sadece Danıştay, idare mahkemeleri ve vergi mahkemelerinden söz etmekteyse de, Bölge İdare Mahkemeleri de re'sen araştırma ilkesi ile bağlıdır.

Gerçekten de, İYUK madde 45'te “*Bölge idare mahkemesi evrak üzerinde yaptığı inceleme sonunda, maddi vakıalar hakkında edinilen bilgiyi yeter görürse veya itiraz sadece hukuki noktalara ilişkin ise veya itiraz olunan karardaki maddi yanlışlıkların düzeltilmesi mümkün ise işin esası hakkında karar verir. Aksi halde gerekli inceleme ve tahkikatı kendisi yaparak esas hakkında yeniden karar verir*” hükmü yer almaktadır. Bu hüküm uyarınca, Bölge İdare Mahkemeleri, maddi olaylar hakkında edinilen bilgiyi yeterli görmemeleri halinde, gerekli inceleme ve araştırmayı kendileri yaparak nihai kararı verirler, Dolayısıyla, söz konusu madde uyarınca, Bölge İdare Mahkemeleri de re'sen araştırma ilkesi ile bağlıdır.³⁵

2. Bilgi ve Belgeler Bakımından

Re'sen araştırma kapsamında hangi bilgi ve belgelerin isteneceği tamamen hakimın takdir yetkisi dahilindedir. Başka bir ifadeyle, hangi bilgi ve belgelerin taraflardan veya ilgili diğer kişilerden talep edileceği konusunda tarafların bir yetkisi bulunmamaktadır. Taraflar, her ne kadar karşı taraf veya ilgili kişilerden bazı belirli bilgi ve belgelerin istenmesini

³² Yenice, K., Esin, Y., *İdari Yargılama Usulü*, 1983, s. 539-540.

³³ Karavelioğlu, C., *a.g.e.* s. 636.

³⁴ Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu, T. 24.2.1973, E. 1970/1, K. 1973/1; Kazancı İçtihat Programı <http://www.kazanci.com.tr>.

³⁵ *ibid.*

hakimden talep etme hakkına sahip ise de, eğer hakim bu talebi uygun görmezse, karşı taraftan veya üçüncü kişilerden söz konusu bilgi veya belgeyi talep etmeyebilir. Zira, nihai olarak hangi belgelerin ilgililerden isteneceği hususunun takdiri idari yargı hakimine aittir.³⁶

Bu durum, eleştiriye açık bir husustur. Zira, bir tarafın, karşı taraftan veya ilgili diğer kişilerden bazı belgelerin istenmesi yönündeki talebini hakimın kabul etmemesi durumunda, maddi vakıaların tam olarak tespit edilememesi riski ortaya çıkacak ve hatta bu durum, adil bir yargılanmanın sağlanmasını bile engelleyebilecektir. Danıştay da, hakimın hangi bilgi ve belgelerin istenebileceği yönündeki takdir yetkisinin bir takım sınırları olduğunu kabul etmekte, ve bazı durumlarda bilgi ve belge talebinin adil bir yargılama için zorunlu olduğunu belirtmektedir. Örneğin, 1991 tarihli bir kararında Danıştay, tesis edilen idari bir işleme ilişkin olarak, o işlemin gerekçelerini açıklayan bilgi ve belgeler idareden talep edilmeden yapılan yargılamanın “*adil*” ve “*hakça*” olmayacağına hükmetmiştir.³⁷

Hakimin re’sen araştırma yetkisini kullanırken keyfi davranmaması gerektiği hususu, “Re’sen Araştırma İlkesinin Sınırları” başlıklı Bölüm IV.4’de daha detaylı olarak incelenmektedir.

3. Talepte Bulunulacak Kişiler Bakımından

İYUK madde 20 uyarınca, hakim, “ *taraflardan ve ilgili diğer yerlerden*” bilgi ve belge talebinde bulunabilir. Başka bir ifadeyle, idari hakimın re’sen araştırma yetkisi taraflar ile sınırlı değildir. Hakim, taraflardan her ikisinden de, yani hem davacıdan hem de davalıdan bilgi ve belge talebinde bulunabilir. İdare mahkemelerindeki ve vergi mahkemelerindeki re’sen araştırma yetkisi bu açıdan biraz farklılık göstermektedir. Zira, idare mahkemelerinde görülmekte olan davalarda, davacının elinde davaya ait çok fazla belge bulunmadığı gibi, bu talep belgelerin neredeyse tamamını elinde bulunduran ve davalı konumundaki idareye yöneltilmektedir.³⁸ Oysa vergi mahkemelerinde, her ne kadar yine idare genellikle davalı konumunda olsa da, davacı tarafın elinde de yargılama konusuna ilişkin çok sayıda bilgi ve belge bulunmaktadır. Davacının vergi kanunları ve Ticaret Kanunu kapsamında tutmakla ve

³⁶ Sunay, S. Ş., *a.g.e.* s. 13.

³⁷ Danıştay 5. Daire, T. 6.6.1991, E. 1990/4297, K. 1991/1099; atf yapan yer: Aslan, Z., *Türk İdari Yargı Sisteminde Re’sen Araştırma İlkesi*, İ.Ü.Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi No: 23-24 (Ekim 2000-Mart 2001). Vergi davalarında adil yargılanma, silahların eşitliği ve çelişmeli yargılama konularında düşünceler için bkz. Yaltı Soydan, B., *İnsan Hakları Açısından Vergi Yükümlüsünün Adil Yargılanma Hakkı*, Vergi Sorunları Dergisi, Sayılar: 143-144-145, Ağustos-Eylül-Ekim 2000 ve Yaltı Soydan, B., *“İnsan Haklarının Vergi Hukuku Pratiği: Adil Yargılanma Hakkının Vergi Davalarında Uygulanabilirliği”*, Vergi Dünyası, Yıl: 21, Sayı:254, Ekim 2002.

³⁸ Gözübüyük, Ş., *a.g.e.* s. 379.

muhafaza etmekle yükümlü olduğu defterler ve üçüncü kişilerle imzaladıkları sözleşmeler bu kapsamda davacıdan istenebilecek belgelere örnek olarak gösterilebilir.

Hakim, yukarıda da belirtildiği üzere, davanın tarafları dışındaki diğer ilgili yerlerden de bilgi ve belge talep edebilir. Ancak, bu tür üçüncü kişilere, ancak taraflardan yeteri kadar bilgi ve belge elde edilemediği takdirde gidilmelidir.³⁹ Üçüncü kişilerden bilgi ve belge istenebileceği, Danıştay içtihatlarında da kabul edilmektedir. Örneğin, 1974 tarihli bir Danıştay kararında, davalı Maliye Bakanlığı'ndan istenen bilgi ve belgelerin yeterli olmaması üzerine, aynı konuda İçişleri Bakanlığı'ndan da bilgi ve belge istenmiştir.⁴⁰

4. İhtilafı Olmayan Konular Bakımından

Vergi yargıcı, davayı sağlıklı bir biçimde sonuçlandırabilmek için ihtilafı olmayan konularda da araştırma yapma gereğini duyarsa, bu durumda tarafların üzerinde anlaşıkları konularda da re'sen araştırma yapabilir. Çünkü, taraflar her ne kadar görünüşte anlaşıyorsalar da özellikle davacı taraf, yapılan bazı işlemlerden habersiz olabileceği için bir hususun ihtilafı olup olmadığını dahi bilemiyor olabilir.⁴¹

Danıştay içtihatlarında da vergi hakiminin ihtilafı olmayan konularda re'sen araştırma yapabileceği kabul edilmektedir.

Örneğin, 1990 tarihli bir Danıştay Kararında, “*idari yargı yerleri, [...] iddia ve savunmalarda ortaya konan maddi durumun gerçeğe uygun olup olmadığını serbestçe araştırabilecekleri gibi tarafların hiç değinmedikleri olayları ve maddi unsurları araştırmaya da yönelebilirler*”⁴² demek suretiyle, ihtilafı olmayan konularda da re'sen araştırma yapılabileceğini doğrulamaktadır.

Danıştay'ın 1974 tarihli bir başka Kararı da ihtilafı olmayan konuların re'sen araştırılabileceğini teyit etmektedir. Bu Karara göre, “*tarife cetvelinin hangi pozisyona girdiği hakkında gerekli inceleme, taraflar arasında hiçbir uyumsuzluk bulunmasa dahi, idari yargı hakimi tarafından re'sen yapılmalıdır*”.⁴³

³⁹ Sunay, S. Ş., *a.g.e.* s. 13.

⁴⁰ Danıştay 8. Daire, T. 5.11.1974, E. 1974/1970, K. 1974/3850; atf yapan yer: Sunay, S. Ş., *a.g.e.* s. 13.

⁴¹ Sunay, S. Ş., *a.g.e.* s. 19.

⁴² Danıştay 3. Daire, T. 12.12.1990, E. 1990/2929, K. 1990/3417; Kazancı İctihat Programı <http://www.kazanci.com.tr>.

⁴³ Danıştay 7. Daire, T. 19/11/1974, E. 1974/724, K. 1974/2160; atf yapan yer: Sunay, a.g.e., s. 19.

B. Re'sen Araştırmanın Kapsamına İlişkin Ayırmlar

Re'sen araştırma ilkesinin kapsamı, yargılama sırasında gerçekleştirildiği belli perspektiflere göre öğretide bir takım ayrımlara tabi tutulmaktadır. Buna göre, re'sen araştırma ilkesi, dava dosyasının tamamlanması bakımından, kamu düzenine ilişkin hususlar bakımından, maddi olayın araştırılması için ve dosya dışı inceleme yöntemleri ile olmak üzere dörde ayrılarak incelenebilir.⁴⁴

1. Dosyanın Tamamlanması Bakımından Araştırma

Vergi yargısı hakimi, re'sen araştırma yetkisini dava açılmasından itibaren sonuçlanıncaya kadar yargılamanın her aşamasında kullanabilmektedir. Hatta, dava dilekçesi henüz karşı tarafa tebliğ bile edilmeden, İYUK madde 14, fıkra 3 uyarınca vergi hakimi, dilekçeler üzerinde ilk incelemeyi yapmakla görevlidir. "Dilekçeler Üzerinde İlk İnceleme" başlıklı söz konusu 14. madde uyarınca, Danıştay'da daire başkanının görevlendireceği bir tetkik hâkimi, idare ve vergi mahkemelerinde ise mahkeme başkanı veya görevlendireceği bir üye,

- i) Görev ve yetki,
- ii) İdarî merci tecavüzü,
- iii) Ehliyet,
- iv) İdarî davaya konu olacak kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem olup olmadığı,
- v) Süre aşımı,
- vi) Husumet,
- vii) Davaların açılmasına ilişkin 3. ve 5. maddelere uygun olup olmadıkları, yönlerinden dosyayı incelemekle görevlidir.

2. Kamu Düzenine İlişkin Hususlar Bakımından Araştırma

Vergi yargılamasında, İYUK'un yukarıda açıklanan 14. maddesinde düzenlendiği üzere, dilekçeler üzerinde ilk inceleme yapılırken ve daha sonra dava sonuçlanıncaya kadar her aşamada kamu düzenine ilişkin hususlarda re'sen araştırma yapabilmektedir.

Bu yetki, Danıştay içtihatlarında da açıkça belirtilmektedir. Örneğin, 1987 tarihli bir kararda, re'sen araştırma ilkesine ilişkin olarak "*bu yöntem,*

⁴⁴ Bu ayırım için bkz. Kumrulu, A., *a.g.e.* s. 90 ve orada yapılan atıf ile Yorgancıoğlu, E., "*Danıştay Yargılama Usulünde Re'sen İnceleme Yetkisi*", İdare Hukuku ve İdari Yargı ile İlgili İncelemeler, Danıştay Yayını, Ankara 1976, s. 219-249.

*dava konusu işlemin tesisine esas olarak gösterilen hukuki nedenin var olup olmadığının araştırılması, dayanağı olan bilgi ve belgelerin derlenmesi şeklinde uygulandığı gibi, taraflarca önce [önce] sürülmemiş olsa dahi, idare hukukunda kamu düzenine ilişkin olduğu tartışmasız kabul edilmiş olan, görev, yetki, süre gibi konuların incelenmesi şeklinde de anlaşılır*⁴⁵ ifadesine yer verilmiştir.

3. Maddi Olay Bakımında Araştırma

Vergi yargılamasında amacın gerçeğe ulaşmak olması dolayısıyla, vergi yargıcının dava konusu maddi olayı re'sen araştırması kaçınılmazdır. Gerçekten de, İYUK madde 20'de yer alan "lüzum gördükleri evrakın gönderilmesini ve her türlü bilgilerin verilmesini taraflardan ve ilgili diğer yerlerden isteyebilirler" ifadesi, idari yargıca ve dolayısıyla vergi yargıcına açıkça maddi olayı araştırma yetkisini vermektedir. Türk ve Fransız öğretisi ve mahkeme kararları bu yetkinin varlığını açıkça kabul etmektedir.⁴⁶

Ancak, re'sen araştırma ilkesinin maddi olaya ilişkin araştırmaları kapsayıp kapsamadığı konusunda çelişkili Danıştay kararları da bulunmaktadır. Örneğin, 1984 tarihli bir Danıştay kararında şu ifadeler yer almıştır: "*idari yargıdaki dava süreleri maddi hukuku değil, usul hukukunu ilgilendiren bir nitelik taşıdığından, dava süresinin geçirilip geçirilmediği hususunun idari yargı yerince re'sen araştırılması gerekmektedir.*"⁴⁷ Bu ifadenin mefhumu muhalifinden, maddi hukuka ilişkin konularda idari yargıcın re'sen araştırma yapamayacağı sonucu çıkabilir. Ancak, Danıştay'ın bu konudaki istikrar arz eden içtihatlarıyla da çelişen bu karar, yukarıda da belirtildiği üzere, ne Türk ve Fransız öğretilerinde ne de Mahkeme kararlarında kabul görmektedir.

Fransız Danıştay'ı da Türk Danıştay'ı gibi idari hakim re'sen araştırma yetkisini geniş yorumlamakta ve hatta hakim, idareden, dava konusu işlemin gerekçesini bile isteyebileceğini kabul etmektedir.⁴⁸

4. Dosya Dışı İnceleme Yöntemleri ile Araştırma

Vergi yargıcı, İYUK madde 31'de Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'na ("HUMK" olarak anılacaktır) yapılan atıf vasıtasıyla, dosya dışı

⁴⁵ Danıştay, 5. Daire, T.8/12/1987, E.1985/815, K.1987/1723; atıf yapan yer: Sunay, S. Ş., *a.g.e.* s. 12.

⁴⁶ Örneğin, Kumrulu, A., *a.g.e.* s. 92; Karavelioğlu, C., *a.g.e.* s. 635; Colson, J., *a.g.e.* s. 1970; Danıştay 3. Daire, T. 21.10.1997, E. 1996/3153, K. 1997/3537; Danıştay 11. Daire, T. 21.4.1999, E. 1997/3366, K. 1999/1549; Kazancı İçtihat Programı <http://www.kazanci.com.tr>.

⁴⁷ Danıştay 7. Daire, T. 09.07.1984, E. 1984/1081, K. 1984/1385; atıf yapan yer: Kumrulu, A., *a.g.e.* s. 92.

⁴⁸ *Barel* (1954), Conseil d'Etat, Revue du Droit Public, 1954, s. 509.

inceleme yöntemlerini kullanarak da re'sen araştırma yapabilmektedir. Bu usuller arasında en çok kullanılanları bilirkişi ve keşif usulleridir.

Danıştay'ın 1986 tarihli bir kararında, vergi mahkemesince, bilirkişi incelemesi için davacıdan istenen taşıt ücretinin yatırılmadığından ve mahkemenin kendiliğinden bilirkişi incelemesi yaptırma olanağı bulunmadığından söz edilerek reddedilen bir davada, vergi mahkemesinin re'sen bilirkişi incelemesi yaptırabileceği belirtilerek söz konusu karar bozulmuştur.⁴⁹

Danıştay, 1990 tarihli bir kararında da vergi yargılama hukukunda bilirkişi ve keşif incelemesinin mümkün olduğunu ve ne şekilde yapılması gerektiğini açıkça belirtmiştir: "İdari yargılama yerleri [...] olayın maddi yönünü belirleme noktasından da her türlü inceleme ve araştırmayı kendiliklerinden yapabilecekleri gibi gerektiğinde 2577 sayılı Kanunun 31. maddesinin atıf yaptığı Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu hükümleri uyarınca keşif ve bilirkişi incelemesi yaptırmak suretiyle de uyumsuzluğu çözebilirler. [...] Mahkemece uyumsuzluğun çözümü için keşif ve bilirkişi incelemesine gerek görülmesi halinde ise Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununda yer alan keşif ve bilirkişi tayinindeki usul ve esaslara uygun olarak bu konuda karar alınması naip üye tayin edilmesi ve neyin keşfinin yapılacağı ve hangi hususların bilirkişiye incelettireceğinin kararda açıkça belirtilmesi zorunludur."⁵⁰

Danıştay'ın keşif konusundaki bir başka kararında ise, İYUK madde 58 fıkra 2'nin⁵¹ uygulanmasına ışık tutmaktadır: "Dosyanın incelenmesinden mahkemece yukarıda anılan yasa hükmü [İYUK madde 58(2)] dayanak alınarak uyumsuzluğun çözümü için yapılması gerekli görülen keşif ve bilirkişi incelemesinin mahalli adli yargı merciiince yaptırılması yolunda karar alındığı, bunun üzerine adli yargı mercinin tesbit ettiği bilirkişi tarafından mahallinde yapılan inceleme sonucunda hazırlanan rapor esas alınarak dava konusu işlemlerin iptaline karar verildiği anlaşılmaktadır.

Yukarıda anılan yasa hükmü delillerin tespitine ilişkin düzenlemeyi içermekte olup idari yargı yerlerince keşif ve bilirkişi incelemesi yaptırılması yolunda mahalli idari veya adli yargı mercilerinin görevlendirileceği yolunda karar alınabileceğine ilişkin hüküm taşımamaktadır.

İdari yargıda keşif ve bilirkişi incelemelerinin davaya bakan idari yargı mercileri tarafından yapılması gerekli olduğundan 2577 sayılı Yasanın 58.

⁴⁹ Danıştay 7. Daire, T. 15.2.1986, E. 85/91, K. 85/483; Danıştay Dergisi sayı 60-61, s. 330.

⁵⁰ Danıştay 3. Daire, T. 25.12.1990, E. 1989/3460, K. 1990/3569; Kazancı İçtihat Programı <http://www.kazanci.com.tr>.

⁵¹ İYUK madde 58(2): "Davaya bakan Danıştay idare ve vergi mahkemeleri istemi uygun gördüğü takdirde üyelerden birini bu işle görevlendirebileceği gibi, tespitinin mahalli, idari veya adli yargı mercilerince yaptırılmasına da karar verebilir".

*maddesinin 2. fıkrasındaki delillerin tespitine ilişkin hükümlere dayanılarak mahalli adli yargı mercii tarafından keşif ve bilirkişi incelemesi yaptırılarak bunun sonucuna göre işlemlerin iptaline karar verilmesinde isabet bulunmamaktadır.*⁵²

Bu Karar, İYUK madde 58(2)'de düzenlenen yetki ile re'sen araştırma yetkisi arasındaki ilişkiye açıklık getirmesi açısından önem ifade etmektedir.

Fransız Danıştay'ı da birçok kararında, idari yargılamada ve dolayısıyla vergi davalarında bilirkişi delilinin kullanılmasının mümkün olduğunu belirtmiştir.⁵³ Hatta, kimi durumlarda bilirkişiye başvurulmasının idari yargıç açısından bir mecburiyet olduğu da belirtilmiştir.⁵⁴

C. Re'sen Araştırma İlkesinin Sınırları

Re'sen araştırma ilkesinin ilk sınırı, İYUK madde 20 fıkra 3'te düzenlenmektedir. Bu hükme göre, *“istenen bilgi ve belgeler Devletin güvenliğine veya yüksek menfaatlerine veya Devletin güvenliği ve yüksek menfaatleriyle birlikte yabancı devletlere de ilişkin ise, Başbakan veya ilgili bakan, gerekçesini bildirmek suretiyle, söz konusu bilgi ve belgeleri vermeyebilir.”*

Buna karşın, söz konusu maddede geçen “gizlilik” kavramından ne anlaşılması gerektiğine Danıştay tarafından çeşitli kararlarda açıklık getirilmiştir. Örneğin, 1991 tarihli bir Danıştay kararında, *“fıkroda sözü edilen “gizli” kelimesiyle, idarede de gizli olan ve yetkili memurların dışında hiç kimseye gösterilmemesi gereken belge ve dosyaların kastedildiğinde kuşkuyla yer yoktur. Dolayısıyla, idarenin gönderirken üzerine “gizlidir” kaydını koyması veya ek bir yazıyla gizli olduğunu belirtmesinin kendiliğinden o belge veya dosyaya gizlilik niteliğini kazandırmayacağı açık olduğundan, Mahkemenin bu çerçevede ve gerekli incelemeyi re'sen yaparak belge veya dosyanın “gizli” olup olmadığını bizzat saptaması ve sonucuna göre usuli işlemleri yapması, çağdaş hukuk devleti olmanın bir gereğidir”* ifadelerine yer verilmiştir.⁵⁵

Re'sen araştırma ilkesinin bir diğer sınırı ise, vergi yargıcının keyfi davranmaması gereğidir. Bu sınır esasında re'sen araştırma ilkesinin yargıç

⁵² Danıştay 6. Daire, T. 9.3.1995, E. 1994/3089, K. 1995/925; Kazancı İçtihat Programı <http://www.kazanci.com.tr>.

⁵³ Örneğin, *Ville de Nogent-sur-Marne* (1953), Conseil d'Etat, 15 Mayıs 1953, *Rec. S.* 245; *Centre Hospitalier Régional de Blois* (1961), Conseil d'Etat, 13 Temmuz 1961, *Rec. s.* 1138; *Ville de Thuir* (1961), Conseil d'Etat, 13 Temmuz 1961, *Rec. s.* 483.

⁵⁴ *Sté Comptoir* (1960), Conseil d'Etat, 9 Kasım 1960, *Rec. S.* 615.

⁵⁵ Danıştay 5. Daire, T. 6.6.1991, E. 1990/4297, K. 1991/1099; atf yapan yer: Aslan, Z., *Türk İdari Yargı Sisteminde Re'sen Araştırma İlkesi*, İ.Ü.Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi No: 23-24 (Ekim 2000-Mart 2001).

açısından bir yetki olduğu kadar aynı zamanda bir ödev olmasından kaynaklanmaktadır. Danıştay kararlarında da yer alan bu sınır uyarınca, örneğin, bilirkişi dinlenmesinin veya keşif yapılmasının gerekmesine rağmen bunları yapmayan bir yargıç, taraflardan bir tanesi savunmasını vermedi diye maddi olayı re'sen araştırmayan bir yargıç veya re'sen araştırma yaparken usul kurallarına uymayan bir yargıcın bu tür davranışları keyfi olarak değerlendirilmektedir.

1989 tarihli bir kararında Danıştay, “*vergi mahkemesince re'sen araştırma ve inceleme yapılırken [...] kanunda gösterilen esaslar çerçevesinde bir araştırma yapılmaksızın, duruşma dışında mükellefin bilgisine başvurulmasını*”, “*araştırmanın keyfi bir biçimde yürütülmesi*” olarak değerlendirmiş ve ilk derece mahkemesinin kararını bu gerekçe ile bozmuştur.⁵⁶

Bir başka kararında Danıştay, dava sırasında yükümlünün defter ve belgelerini ibraz etmemesi halinde vergi hakiminin re'sen araştırma yapmasının gerektiğini belirtmiş ve bu yapılmayarak keyfi davranıldığı için ilk derece mahkemesinin kararını bozmuştur.⁵⁷

Re'sen araştırma ilkesinin bir diğer sınırı ise vergi mahkemelerinin yerindelik denetimi yapamamalarından kaynaklanmaktadır. İYUK madde 2, “*idari yargı yetkisi, idari eylem ve işlemlerin hukuka uygunluğunun denetimi ile sınırlıdır*” hükmünü düzenlemektedir.

Bu hüküm, Danıştay içtihatlarında da yer almaktadır. Örneğin, 1967 tarihli bir kararda, “*davacı, her ne kadar okul yeri için daha müsait yerlerin olduğunu iddia etmekte ise de [...] okul yerini seçme vazifesi komisyona ait olduğundan ve bu şart da yerine getirildiğinde, mezkur iddia yerinde görülmemiştir*”⁵⁸ demek suretiyle bu ilke teyit edilmiştir. Dolayısıyla, vergi yargıcının re'sen araştırma yaparken, yerindelik denetimi yapacak şekilde hareket etmemesi gerekmektedir.

1985 tarihli bir başka kararda ise Danıştay, “*takdir Komisyonunca takdir edilen bedelin gerçek rayice uygun olup olmadığının tespiti için vergi*

⁵⁶ Danıştay 3. Daire, T. 25.10.1989, E. 89/452, K. 89/2340; Danıştay Dergisi sayı 78-79, s. 176.

⁵⁷ Danıştay 3. Daire, T. 20.11.2001, E. 2000/5192, K. 2001/4408: “Yükümlünün defter ve belgelerini ibraz etmemesi halinde re'sen araştırma yapmasının gerektiğini re'sen takdire gidilmesi yerinde olmakla birlikte yukarıda sözü edilen re'sen araştırma ilkesi karşısında Vergi Mahkemesince yükümlünün defter ve belgelerinin istenilmesi, ibraz edilecek olan defter ve belgelerden vergi dairesi müdürlüğünün de haberdar edilmesi suretiyle söz konusu belgelerin gerçekten alış yaptığı emtialara ait alış faturaları olup olmadığının araştırılması ve gerçek alış faturaları göz önüne alınarak ödenecek verginin tespiti için bu defter ve faturalar üzerinde bilirkişi incelemesi yaptırılarak hasıl olacak duruma göre bir karar verilmesi gerekmektedir.”; Kazancı İçtihat Programı <http://www.kazanci.com.tr>.

⁵⁸ Danıştay 6. Daire, T. 13.02.1967, E. 1965/3084, K. 1967/183; atıf yapan yer: Gözübüyük, Ş., *a.g.e.* s. 21.

mahkemesince bilirkişi tetkikatı yaptırılarak, sonucuna göre karar verilmesi gerekirken, idari mahkemelerin idari eylem ve işlem niteliğinde karar veremeyeceklerinden bahisle tarhiyatın tamamen terkinde isabet görülmemiştir”⁵⁹ ifadeleriyle, vergi mahkemelerinin yerindelik denetimi yapamayacağını tekrarlamıştır.

Buna karşın, öğretilerde bu kuralın çok katı bir biçimde uygulanamayacağı ileri sürülmektedir. Çünkü, hukuka uygunluk ile yerindeliği birbirinden ayırmak her zaman çok kolay olmamaktadır. Danıştay da, bazı durumlarda hukuka uygunluk denetimi yaparken, yerindeliğini de belirli ölçüde göz önünde bulundurmaktadır.⁶⁰

IV.RE'SEN ARAŞTIRMA İLKESİNİN VERGİ YARGILAMASINA ÖZGÜ YÖNLERİ

Re'sen araştırma ilkesi kural olarak idari yargılamada ve vergi yargılamasında aynı ilkelere tabidir. Bununla birlikte, vergi yargılamasında söz konusu ilkenin bir takım farklılıklar gösterdiğini söylemek mümkündür. Bunlarda ilki, hakimin bilgi ve belge talebini yönelttiği taraf açısından farklılık, diğeri ve daha önemlisi ise tanık meselesindeki farklılıktır.

A. Bilgi ve Belgeler Bakımından

İdare mahkemelerinde görülmekte olan davalarda, davacının elinde davaya ait çok fazla belge bulunmamakta, ve dolayısıyla hakim bilgi ve yukarıda re'sen araştırma yetkisinin kapsamına ilişkin Bölüm IV.1.c'de de belirtildiği üzere, belge talebini çok büyük oranda bunları elinde bulduran ve davalı konumundaki idareye yöneltilmektedir.⁶¹ Oysa vergi mahkemelerinde, her ne kadar yine idare genellikle davalı konumunda olsa da, davacı tarafın elinde de yargılama konusuna ilişkin çok sayıda bilgi ve belge bulunmaktadır. Davacının vergi kanunları ve Ticaret Kanunu kapsamında tutmakla ve muhafaza etmekle yükümlü olduğu defterler ve üçüncü kişilerle imzaladıkları sözleşmeler bu kapsamda davacıdan istenebilecek belgelere örnek olarak gösterilebilir.

B. Tanık Delili Bakımından

Vergi yargılamasının, tanık konusunda VUK madde 3'ten kaynaklanan kendine özgü bir durumu bulunmaktadır. Bu hüküm sayesinde, tanık dinlenmesi meselesinde vergi yargılamasında ve idari yargılamada bir takım farklılıklar ortaya çıkmaktadır.

⁵⁹ Danıştay 7. Daire, T. 12.04.1985, E. 84/3570, K. 85/1039; atıf yapan yer: Gözübüyük, Ş., *a.g.e.* s. 22.

⁶⁰ Gözübüyük, Ş., *a.g.e.* s. 20.

⁶¹ Sunay, Ş. Ş., *a.g.e.* s. 13.

İYUK'ta tanık delili hakkında herhangi bir hüküm yer almamaktadır. İYUK madde 31'de HUMK'a yapılan atıfta da tanık delili sayılmamaktadır. Dolayısıyla, idari yargılamada ilk bakışta tanık dinlenmesinin mümkün olmadığı sonucuna varılabilir.

Ancak, İYUK madde 31'de HUMK'a atıf yapılırken tanık delilinden söz edilmemesinin sebebi, idari yargılama hukukunda yazılılık ilkesinin geçerli olması ve dolayısıyla kural olarak duruşma yapılmamasıdır. Bu nedenle, tanık delilinin idari yargıda "yöntemin niteliğine uymadığı"⁶² ileri sürülmektedir. Buna karşın, idari davalarda da duruşma yapılması mümkündür.⁶³ Dolayısıyla, duruşmalı yapılan idari yargılamalarda tanık dinlenmesinin mümkün olduğunun kabulü gerekmektedir. Bu tür bir yorum, bir kamu hukuku dalı olan, dolayısıyla kamuya yararlılık ilkesinin hakim olduğu ve maddi gerçeğe ulaşmayı amaçlayan vergi yargılama hukukunun niteliğine kanımca daha uygundur.

Ayrıca, Özay'ın belirttiği üzere, idare mahkemeleri kurulmadan önce Danıştay'ın iş yükü çok fazla olması, Türkiye'nin her yerinden Danıştay'a gelmesindeki zorluklar ve tanık dinlenmesi durumunda bunun masraflı olacağı ve davaların uzamasına neden olacağı yönündeki düşünceler, idari yargıda tanık delilinin kullanılmamasının gerekçeleri arasında yer almıştır. Ancak bu gerekçeler, Bölge İdare, İdare ve Vergi Mahkemelerinin tüm ülke sathına yayılmasının ardından geçerliliklerini büyük oranda yitirmişlerdir. Kaldı ki, mahkemelerin iş yükünün fazlalığı uğruna adaletin gerçekleşmesinden feragat edilemeyeceği de açıktır.⁶⁴

Öte yandan, idari davalarda ve vergi davalarında bazı durumlarda tanık dinlenmesi bir ihtiyaç olarak karşımıza çıkmakta ve bu ihtiyaç çeşitli yöntemlerle giderilmeye çalışılmaktadır. Örneğin, tanığı mahkeme huzuruna çıkararak sözlü beyanda bulunmasını sağlayamayan taraf, tanığı noter huzurunda dinletip, noter tarafından tespit edilen yazılı beyanı dava dosyasına sunmaktadır, ve bu tür beyanlar bazen Danıştay ve idare mahkemeleri tarafından delil olarak kabul edilmektedir.⁶⁵ Ayrıca, bazı durumlarda da (örneğin, iki köy arasındaki sınır uyuşmazlıklarında ve gayrimenkule vaki müdahalenin önlenmesi davalarında) tanık, tanık olarak

⁶² Gözübüyük, Ş., *a.g.e.* s. 511.

⁶³ İYUK madde 17, 18 ve 19.

⁶⁴ Özay, İ. H., *Yargısal Korunma*, İstanbul 1999, s. 220. Özay'a göre, idari davalarda ve vergi davalarında gerek ve ihtiyaç duyulduğunda (özellikle maddi olayın açık seçik ve anlaşılabilir nitelikte olmadığı ve tarafların ibraz ettiği delillerin de eşit seviyede olduğu durumlarda) tanık dinlenmesi, hakimde vicdani kanaat oluşmasına büyük yarar sağlayacaktır.

⁶⁵ *ibid.* s. 220-221.

değil, fakat mahalli bilirkişi adı altında mahkeme huzurunda dinlenebilmektedir.⁶⁶

Vergi yargılamasında tanık dinlenmesi meselesi idari yargılamadan farklılık arz etmektedir. VUK madde 3, “*vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir. Şu kadar ki, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz.*” Hükmünü düzenlemektedir. VUK madde 3 her ne kadar vergilendirme işlemlerine ilişkin ise de, yukarıda yapılan açıklamalar uyarınca vergi yargılamasında da geçerli olmaktadır. Dolayısıyla, vergiyi doğuran olayda ilgisi tabii ve açık olan tanık ifadesi, vergi yargılamasında kullanılabilir.

Ayrıca, VUK mükerrer madde 378 uyarınca, Danıştay ve Vergi Mahkemelerinde yapılacak duruşmalarda, iddia ve savunmanın gerekli kıldığı hallerde, mahkeme vergi davasına konu olan tarhiyatın dayanağı incelemeyi yapmış bulunan inceleme elemanları ile, mükellefin duruşmada hazır bulundurduğu mali müşaviri veya muhasebecisini de dinlemektedir. Özay’a göre bu madde, tanık deliline olan ihtiyacın vergi davaları yönünden kanun koyucu tarafından da kabul edildiğinin bir göstergesidir.⁶⁷

Danıştay’ın vergi yargılamasında tanık dinlenmesine ilişkin olarak birbiriyle çelişik kararları bulunmaktadır. Örneğin, 1986 yılında verdiği bir kararda Danıştay, tanık delilinin hiçbir şekilde geçerli olmadığına hükmetmiştir: “... 2577 sayılı kanunun 31inci maddesinde Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'nun şهادete ilişkin hükümlerine atıfta bulunulmamış olması nedeniyle, vergi mahkemesince bir şahsın duruşmada şahit olarak dinlenmesinde, şahide yemin teklif edilmesinde ve yemine icabet etmemesi nedeniyle yemin teklif eden hususun ikrar edildiğinin kabulü suretiyle verilen kararda kanun ve usul hükümlerine uyarlık bulunmamaktadır.”⁶⁸

1995 tarihli bir kararında ise Danıştay, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık olmayan tanık ifadesinin geçerli olmayacağına hükmetmiştir. Bu kararın mefhumu muhalifinden, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık olan tanık ifadesinin geçerli olacağı sonucuna varmak mümkündür.⁶⁹

İYUK’un duruşma ile ilgili maddelerinde tarafların dinlenmesinden bahsetmesine rağmen tanıktan söz etmemesi de Danıştay tarafından tanık delilinin idari yargılamada olmadığı şeklinde yorumlanmıştır. Örneğin, 1990 yılına ait bir kararda, bu gerekçe kullanılmış, ve hatta sadece idari yargıda

⁶⁶ *ibid.* s. 221.

⁶⁷ *ibid.* s. 222.

⁶⁸ Danıştay 3. Daire, T. 24.12.1986, E. 1986/1201, K. 1986/2706; atıf yapan yer: Uyanık, P., *Rekabet Hukukunda Delil*, Ankara 2003, s. 38.

⁶⁹ Danıştay 3. Daire, T. 1.2.1995, E. 1994/2506, K. 1995/294; Kazancı İçtihat Programı <http://www.kazanci.com.tr>.

değil, VUK madde 3 ve VUK mükerrer madde 378 hükümleri göz ardı edilerek, vergi yargılamasında da tanık dinlenememesinin gerekçesi olarak İYUK madde 17 ve 18 gösterilmiştir. Bu Karara göre: “2577 sayılı Kanunun 17 ve 18. maddelerinde duruşmada tarafların dinlenileceği hükme bağlanmış, şahit dinlenileceğine ilişkin bir hükme yer verilmemiştir. [...] Vergi Mahkemesince mahallinde keşif yapılmasından sonra Davacı tarafından getirilen ve naylon fatura düzenlediği iddia edilen ... adlı şahısların ifadeleri alınarak düzenlenen tutanakdaki tesbitlere dayanılarak ulaşılan sonuca göre tarhiyatın kaldırılması yolunda karar verilmesinde hukuka uyarlık görülmemiştir.”⁷⁰

V. RE'SEN ARAŞTIRMA İLKESİNİN VERGİ YARGILAMASI HUKUKUNA HAKİM DİĞER BAZI İLKELER İLE İLİŞKİSİ

A. Kamuya Yararlılık İlkesi

Vergi yargısının ve genel olarak idari yargının en temel ilkesi, kamuya yararlılık ilkesidir. Dolayısıyla, diğer tüm vergi yargılama hukuku ilkelerinin yorumlanmasında, kamuya yararlılık ilkesinin de göz önünde bulundurulması gerekmektedir. Hatta öğretide, diğer tüm vergi yargılama hukuku ilkelerinin, yönlendirici temel ilke olarak da adlandırılan kamuya yararlılık ilkesinden türediği ifade edilmektedir.⁷¹ Vergi yargısı, esas itibarıyla idare edenlerin işlemlerinin denetlenmesi ve böylece, idare edilenlerin idare karşısında korunmasını amaçlamaktadır. Dolayısıyla, vergi yargılaması ile hukuk devleti ilkesi birbirleriyle oldukça ilintili kavramlardır. Aynı zamanda, vergi yargılaması ile kamusal adaletin sağlanması amaçlanmaktadır.⁷² Vergi yargısının bu kamusal niteliği, re'sen araştırma ilkesi de dahil olmak üzere diğer tüm vergi yargılaması ilkelerinin yorumlanmasında kamuya yararlılığın ön planda tutulmasını gerektirmektedir.

B. Delil Serbestisi İlkesi

Delil serbestisi ilkesi, belirli bir konunun ispatı için kullanılacak delil türleri konusunda sınırlandırma yapılmamasını ifade etmektedir. Vergi yargılamasında kural olarak delil serbestisi esası benimsenmektedir.⁷³ Gerçekten de, vergi yargılamasında maddi gerçeğin araştırılıyor olması, bu gerçeğin ortaya çıkartılabilmesi için her türlü delilden faydalanılabilmesini gerektirmektedir.

⁷⁰ Danıştay 3. Daire, T. 25.12.1990, E. 1989/3460, K. 1990/3569; Kazancı İçtihat Programı <http://www.kazanci.com.tr>.

⁷¹ Kumrulu, A., a.g.e. s. 83.

⁷² *ibid.* s. 84.

⁷³ Sunay, S. Ş., a.g.e. s. 57; Kumrulu, A., a.g.e. s. 87.

Fransız öğretisinde de delil serbestisinin idari yargılamanın bir gereği olduğu vurgulanmaktadır. Örneğin Colson, aslında medeni yargılama hukukunda delil serbestisi olduğu yönünde insanlarda genel bir yargının bulunduğunu, ama aslında idari yargılamadaki delil serbestisinin daha gerekli ve daha geniş bir kapsama sahip olduğunu söylemekte ve buna gerekçe olarak da, medeni yargılamada esas olarak kanuni delil ilkesinin geçerli olmasına karşın, idari yargılamada “mutlak gerçekliğin” aranıyor olmasını göstermektedir. Bir başka gerekçe olarak da, medeni yargılamada itham sisteminin olmasını ve dolayısıyla delillerin kullanılış sınırlarının çok belirgin oluşunu, buna karşın idari yargılamada tahkik sistemi olduğu için araştırmanın daha geniş bir alanda kapsamlı olarak yapılabilmesini göstermektedir.⁷⁴

Vergi yargılamasında delil serbestisinin en önemli sınırları tanık ve yemin konularında karşımıza çıkmaktadır. Tanık konusu yukarıda açıklanmıştı. Burada kısaca yemin delilinin vergi yargılamasındaki konumundan söz etmekte fayda vardır.

İYUK madde 31’de HUMK’a yapılan atıfta yemin delilinden söz edilmemektedir. Dolayısıyla, idare mahkemelerinde yemin delili kullanılamamaktadır. Danıştay içtihatları da bu yöndedir.⁷⁵ Ayrıca, VUK madde 3’te vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir demek suretiyle, vergi yargılamasında da yemin delili açıkça yasaklanmıştır.

Buna karşın, vergi yargılamasında, VUK madde 3’te belirtilen sınırlamalar dahilinde, yani vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti dışında kalan hususlarda yemin delili kullanılabilir.⁷⁶ Dolayısıyla, re’sen araştırma kapsamında vergi yargıca bu şartlarda yemin deliline başvurabilir.

C. İddia ve Savunma ile Bağlılık İlkesi

Vergi yargılamasında taraflar iddia ve savunmaları ile bağlıdırlar.⁷⁷ Bu kural, İYUK madde 16/4 ve 21’de yer almaktadır.

İYUK madde 16/4 uyarınca, “*taraflar, sürenin geçmesinden sonra verecekleri savunmalara veya ikinci dilekçelere dayanarak hak iddia edemezler.*” madde 21’de ise, “*dilekçeler ve savunmalarla birlikte verilmeyen belgeler, bunların vaktinde ibraz edilmelerine imkân*

⁷⁴ Colson, J., a.g.e. s. 165 v.d.

⁷⁵ Danıştay 3. Daire, T. 24.12.1986, E. 1986/1201, K. 1986/2706; atıf yapan yer: Uyanık, P., *Rekabet Hukukunda Delil*, Ankara 2003, s. 38.

⁷⁶ Sunay, S. Ş., a.g.e. s. 62.

⁷⁷ Yılmaz, E., “İdari Yargıda İddia ve Savunmanın Genişletilmesi/Değiştirilmesi Yasağı”, Ankara Barosu Dergisi, Sayı 3-4, 1983, s. 12 vd.

bulunmadığına mahkemece kanaat getirilirse, kabul ve diğer tarafa tebliğ edilir” hükmü yer almaktadır. Dolayısıyla, dava açma süresi ve cevap verme süresi geçtikten sonra iddia ve savunmanın değiştirilemeyeceği ve genişletilemeyeceği düzenlenmiş olmaktadır.

Buna karşın, söz konusu ilke medeni yargılamada ve idari yargılamada farklılık göstermektedir. Buna göre, medeni yargılamada iddia ve savunma, dava açıldıktan veya cevap verildikten sonra değiştirilemez veya genişletilemez. Ancak, idari yargılamada ve vergi yargılamasında, iddia ve savunma dava açma ve cevap verme süreleri dolduktan sonra değiştirilemez veya genişletilemez. Dolayısıyla, süresi içinde olmak kaydıyla iddia ve savunmanın genişletilmesi idari yargılamada ve vergi yargılamasında mümkündür.

Hem medeni yargılamada hem de idari yargılamada ve dolayısıyla vergi yargılamasında bu ilkenin, yukarıda belirtilen farklılığa rağmen, geçerli olma sebebi, gecikmiş adaletin adalet olmayacağı anlayışıdır. Ancak, baskın ilke olan kamuya yararlılık ilkesinin daha üstün tutulması ve iddia ve savunma ile bağlılık ilkesinin kamuya yararlılık ilkesine uygun olarak yorumlanması gerekmektedir.⁷⁸

SONUÇ

Vergi yargılaması hukuku bir kamu hukuku dalıdır ve amacı maddi gerçeğe ulaşmaktır. Vergi yargıcu bu amaç doğrultusunda, gerek usule gerekse maddi olaya ilişkin konularda kendiliğinden inceleme ve araştırma yapma yetkisi ve hatta görevi ile donatılmıştır.

Buna karşın, re’sen araştırma ilkesinin Türk hukukunda belirlenen sınırları, bu ilkenin işlevsel gayesine uygun bir mekanizma olmaktan uzaklaşmasına yol açmaktadır. Gerçekten de, re’sen araştırma ilkesi, yukarıda incelenen bir takım sınırlandırmaları dolayısıyla, işlevsel gayesi olan maddi gerçeğe ulaşarak idarenin etkin biçimde denetlenmesi ve kamunun menfaatinin sağlanması gayelerini tam olarak yerine getiremez hale gelmiştir.

İdari yargılama hukukunda ve dolayısıyla vergi yargılamasında, örneğin tanık delilinin kullanılmıyor olması, yukarıda belirtildiği üzere öğretilerde bazı yazarlar tarafından idari yargılama yönteminin bir gereği olarak ifade edilmektedir. Ancak, idari yargılama hukukunda ve vergi yargılama hukukunda kullanılan yöntemler, esasında duruşmalı davalarda tanık dinlenmesini engeller nitelikte değildir ve hatta, idari yargılamanın ve vergi

⁷⁸ Kumrulu, A., *a.g.e.* s. 87-88.

yargılamasının birer kamu hukuku dalı olmaları, tanık delilinin duruşmalı davalarda kullanılabilmesini gerekli kılmaktadır.

KAYNAKÇA

- ALVER, C.: **İdari Yargılama Usulü Kanunu Şerhi**, 4. Baskı, Ankara 1994.
- ASLAN, Z.: **Türk İdari Yargı Sisteminde Re'sen Araştırma İlkesi**, İ.Ü. Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi No: 23-24 (Ekim 2000-Mart 2001).
- COLSON, J.: **L'Office du Juge et la Preuve dans le Contentieux Administratif**, Paris 1970.
- ÇIRAKMAN, E.: **Hukuk Yargılama Usulünün İdari Yargıda Uygulanması**, Ankara 1982.
- FİSCHER, S.: **French Administrative Law of Procedure**, Comparative Law Seminar, Catholic University of America, 27 May 2003.
- GÖZÜBÜYÜK, Ş.: **Yönetmelik Yargı**, Ankara 1998.
- HAURIOU, M.: **Précis Élémentaire de Droit Administratif**, Paris 1938.
- KARAVELİOĞLU, C.: **İdari Yargılama Usulü Kanunu Şerhi**, 4. Baskı, Trabzon 1999.
- KUMRULU, A.: **Vergi Yargılama Hukukunda Kuramsal Temeller**, Ankara 1989.
- ÖNCEL, M./KUMRULU, A./ÇAĞAN, N.: **Vergi Hukuku**, Ankara 1999.
- ÖZAY, İ. H.: **Yargısal Korunma**, İstanbul 1999.
- ÖZKAN, G.: "İdari Usul", **Danıştay Dergisi**, Yıl: 30, Sayı: 101, 2000 (Özkan - 2000).
- ÖZKAN, G.: "İdari Usul Kanununda Düzenlenmesi Gereken Genel İdari Usul İlkeleri", **İdari Usul Kanunu Hazırlığı Uluslararası Sempozyumu**, Ankara 1998 (Özkan - 1998).
- SUNAY, S. Ş.: **İdari Yargılama Usulüne Hakim Olan İlkeler Karşısında İspat ve Delil Hususları**, İstanbul 1997.
- YALTI SOYDAN, B.: "İnsan Hakları Açısından Vergi Yükümlüsünün Adil Yargılanma Hakkı", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayılar: 143-144-145, Ağustos-Eylül-Ekim 2000.
- YALTI SOYDAN, B.: "İnsan Haklarının Vergi Hukuku Pratiği: Adil Yargılanma Hakkının Vergi Davalarında Uygulanabilirliği", **Vergi Dünyası**, Yıl: 21, Sayı:254, Ekim 2002.
- YENİCE, K./ESİN, Y.: **İdari Yargılama Usulü**, 1983.
- YILMAZ, E.: "İdari Yargıda İddia ve Savunmanın Genişletilmesi/Değiştirilmesi Yasağı", **Ankara Barosu Dergisi**, Sayı 3-4, 1983.

YORGANCIOĞLU, E.: “Danıştay Yargılama Usulünde Re’sen İnceleme Yetkisi”, **İdare Hukuku ve İdari Yargı ile İlgili İncelemeler**, Danıştay Yayını, Ankara 1976.

ZABUNOĞLU, Y. K.: **İdari Yargı Hukuku Dersleri**, Ankara Üniversitesi, 1980-1981.

İNCELENEN MAHKEME KARARLARI

Danıştay Kararları:

1. Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu, T. 24.2.1973, E. 1970/1, K. 1973/1.
2. Danıştay VDDGK, T. 21.02.1997, E. 1995/209, K. 1997/124.
3. Danıştay İDDGK, T.15.06.1990, E.1990/457, K.1990/109.
4. Danıştay 3. Daire, T. 1.2.1995, E. 1994/2506, K. 1995/294.
5. Danıştay 3. Daire, T. 21.10.1997, E. 1996/3153, K. 1997/3537.
6. Danıştay 3. Daire, T.21.11.1990, E.1990/2057, K.1990/3199.
7. Danıştay 3. Daire, T.12.12.1990, E.1990/29229, K.1990/3417.
8. Danıştay 3. Daire, T.25.12.1990, E.1989/3460, K. 1990/3569.
9. Danıştay 3. Daire, T. 25.10.1989, E. 1989/452, K. 1989/2340.
10. Danıştay 3. Daire, T. 24.12.1986, E. 1986/1201, K. 1986/2706.
11. Danıştay 5. Daire, T. 06.06.1991, E. 1990/4297, K. 1991/1099.
12. Danıştay, 5. Daire, T.08.12.1987, E.1985/815, K.1987/1723.
13. Danıştay 5. Daire, T. 17.03.2003, E. 1999/6343, K. 2003/825.
14. Danıştay 6. Daire, T. 13.02.1967, E. 1965/3084, K. 1967/183.
15. Danıştay 6. Daire, T. 9.3.1995, E. 1994/3089, K. 1995/925.
16. Danıştay 7. Daire, T. 19/11/1974, E. 1974/724, K. 1974/2160.
17. Danıştay 7. Daire, T. 09.07.1984, E. 1984/1081, K. 1984/1385.
18. Danıştay 7. Daire, T. 12.04.1985, E. 1984/3570, K. 1985/1039.
19. Danıştay 7. Daire, T. 20.05.1993, E. 1989/4075, K. 1993/2065.
20. Danıştay 7. Daire, T. 15.02.1986, E. 1985/91, K. 1985/483.
21. Danıştay 8. Daire, T. 5.11.1974, E. 1974/1970, K. 1974/3850.
22. Danıştay 9. Daire, T. 6.11.1997, E. 1996/5646, K. 1997/3401.
23. Danıştay 10. Daire, T.11.11.1992, E.1990/361, K.1992/3943.
24. Danıştay 11. Daire, T. 21.4.1999, E. 1997/3366, K. 1999/1549.

Fransız Danıştay (Conseil d'Etat) Kararları:

1. Barel (1954), Conseil d'Etat, Revue du Droit Public, 1954, s. 509.
2. Centre Hospitalier Régional de Blois (1961), Conseil d'Etat, 13 Temmuz 1961, Rec. s. 1138.
3. Mme Annick B.G. (2003), Conseil d'Etat, 21 Kasım 2003, Sayı 244820.
4. Poncin (1963), Conseil d'Etat, 22 Haziran 1963, Act. Jurid. 1963 II. 214.
5. Prudhom (1940), Conseil d'Etat, 12 Ocak 1940, Rec. Cons. d'Et., s. 15.
6. Sté Comptoir (1960), Conseil d'Etat, 9 Kasım 1960, Rec. S. 615.
7. Ville de Nogent-sur-Marne (1953), Conseil d'Etat, 15 Mayıs 1953, Rec. S. 245.
8. Ville de Thuir (1961), Conseil d'Etat, 13 Temmuz 1961, Rec. s. 483.